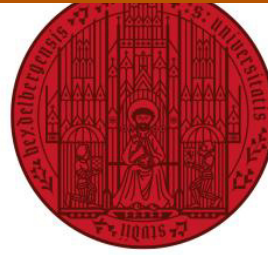




JURISTISCHE FAKULTÄT



**UNIVERSITÄT
HEIDELBERG**
ZUKUNFT
SEIT 1386

Zusammenfassung der Dissertation mit dem Titel

**„HERBERT DORN (1887-1957)
Pionier und Wegbereiter im Internationalen Steuerrecht“**

Dissertation vorgelegt von Christoph Bräunig

Erstgutachter: Prof. Dr. Ekkehart Reimer

Zweitgutachter: Prof. Dr. Klaus-Peter Schroeder

Institut für Finanz- und Steuerrecht

HERBERT DORN (1887-1957)

Pionier und Wegbereiter im Internationalen Steuerrecht

Zusammenfassung der Dissertation von Christoph Bräunig

November 2014

Im Zentrum der Untersuchung steht eine Person: Herbert Dorn, begnadeter Jurist, Spitzenbeamter im Reichsfinanzministerium der Weimarer Republik und später Präsident des Reichsfinanzhofs. Die vorgelegte Arbeit beabsichtigt, sein Leben und vor allem sein Werk zu würdigen. Zugleich und darüber hinaus verfolgt sie aber auch das Ziel, die Entstehungsphase des modernen Internationalen Steuerrechts zu untersuchen. Die These, die dieses zweite Ziel mit Herbert Dorn verbindet, lautet: Herbert Dorn hat in der Zeit der Weimarer Republik die Entwicklung des Internationalen Steuerrechts geprägt und Maßstäbe gesetzt, die bis in die Gegenwart reichen. Er ist aus deutscher Sicht die einflussreichste und wichtigste Figur für das Internationale Steuerrecht der Zwischenkriegszeit. Herbert Dorns Lebensweg gibt der Arbeit daher den biographischen Rahmen, ihr Schwerpunkt liegt aber auf Dorns Werk und seinem Einfluss auf die Entwicklung des Internationalen Steuerrechts.

In diesem Ansatz liegt zugleich eine methodische These, nämlich: Die Entwicklung eines Rechtsgebiets, insbesondere eines jungen Rechtsgebiets wie das des Internationalen Steuerrechts, lässt sich von der subjektiv-biographischen Perspektive ihrer Protagonisten untersuchen und erschließen; das führt zu einer gewinnbringenden Verbindung von Werkbiographie, Dogmengeschichte und Institutionengeschichte.

Bislang wurden weder die Anfänge des Internationalen Steuerrechts während der Weimarer Republik, noch Leben und Werk Herbert Dorns eingehend untersucht. Hier setzt die vorliegende Untersuchung an. Sie berücksichtigt hierzu umfangreiches, zum Teil erstmalig gesichtetes Material aus den Archiven der Bundesfinanzakademie in Brühl (Nachlass Herbert Dorn, Teil 1), des Bundesarchivs in

Berlin und Koblenz und des Politischen Archivs des Auswärtigen Amts in Berlin (Doppelbesteuerungsakten des Reichsfinanzministeriums und des Auswärtigen Amts), der Vereinten Nationen in Genf (Akten des Fiskalkomitees des Völkerbundes), der University of Delaware (Nachlass Herbert Dorn, Teil 2), des Leo-Baeck-Instituts in New York und Berlin (Nachlass Hans Schäffer) und der Humboldt-Universität zu Berlin (Archiv der Handelshochschule Berlin).

Herbert Dorn wird am 21. März 1887 als einziger Sohn eines Berliner Sanitätsrats in die letzten rund 30 Jahren des Kaiserreichs in Berlin geboren und erhält dort eine klassische bürgerliche Bildung: Humanistisches Gymnasium, Studium der Rechts- und Wirtschaftswissenschaften in Berlin, Freiburg i. Br. und München, Referendariat und juristische Promotion. Während des ersten Weltkriegs arbeitet Dorn im Berliner Reichsjustizamt, dem Vorläufer des späteren Reichsjustizministeriums, zu dieser Zeit noch eine kleine, aber sehr feine Ansammlung ausgezeichneter Juristen, in der der hochbegabte Dorn endgültig zu einem der besten Nachwuchsjuristen der Berliner Ministerialbürokratie „reift“.

Das nun folgende Jahr 1919 ist ein Jahr des Umbruchs und hat weichenstellende Bedeutung, und zwar sowohl für Herbert Dorn, als auch in bemerkenswerter Parallelität für Deutschland insgesamt: Als frisch ernannter, aber für die weitere Mitarbeit im Reichsjustizministerium noch freigestellter Landgerichtsrat begleitet er im Frühjahr 1919 die deutsche Friedensdelegation nach Versailles; in den Sommermonaten vertritt er das Reichsjustizministerium im Verfassungsausschuss der Nationalversammlung bei den Beratungen über die Weimarer Reichsverfassung; zugleich ist er bei den nach dem Reichsfinanzminister Matthias Erzberger benannten gesetzlichen Abschlussarbeiten für die Neuordnung des Finanzsystems beteiligt; Ende 1919 schließlich folgt Dorn dann dem Ruf Johannes Popitz' in das neue Reichsfinanzministerium. Dort übernimmt er als Nachfolger Enno Beckers die Rechtsabteilung und wird damit insbesondere für die Umsetzung der neuen Reichsabgabenordnung zuständig. Im Reichsfinanzministerium steigt Dorn in wenigen Jahren zu einem der einflussreichsten

Beamten auf und bleibt dort knapp zwölf Jahre lang, bis zu seinem Wechsel an die Spitze des Reichsfinanzhofs im Jahr 1931.

Das Finanz- und Steuerrecht steht nach dem Ersten Weltkrieg ganz oben auf der politischen Tagesordnung. Von Anfang an gehören dabei zu den Zielen der ersten deutschen Republik auch die Eindämmung der Kapital- und Steuerflucht und die Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung. Das Steuerrecht im Allgemeinen und das Internationale Steuerrecht im Besonderen erleben in den folgenden Jahren nicht nur in Deutschland erstmals eine echte Blütezeit. In internationaler Hinsicht nimmt Deutschland dabei nur wenige Jahre nach dem Ende des Ersten Weltkriegs mit der höchsten Abkommenszahl eine Vorreiterrolle ein: Die intensiven deutschen Bemühungen – allen voran Herbert Dorns – führen in der Zwischenkriegszeit zum Abschluss von 31 Doppelbesteuerungsabkommen und neun steuerrechtlichen Rechtshilfeverträgen mit insgesamt 21 verschiedenen Staaten. Deshalb ist die Zwischenkriegszeit trotz früher und wichtiger Ansätze auf dem Gebiet des Doppelbesteuerungsrechts im 19. Jahrhundert „die eigentliche Geburtsstunde des modernen DBA“¹.

Die Entwicklung des Internationalen Steuerrechts in der Weimarer Zeit lässt sich grob in zwei Phasen unterscheiden lässt – eine erste Phase des Aufbruchs bis 1925 und eine zweite Blütephase zwischen 1925 und 1933. Dorn prägt und fördert diese Entwicklung wie kein Zweiter, und zwar auf dreifache Weise:

- Als Ministerialbeamter und verantwortlicher Verhandlungsführer für die Abschlüsse der Doppelbesteuerungs- und Rechtshilfeabkommen in Steuersachen;
- als wichtigster deutschsprachiger Autor zahlreicher wissenschaftlicher Publikationen zum Internationalen Steuerrecht;
- und als deutscher Vertreter im Steuerausschuss des Völkerbundes.

¹ Weber-Fas, Staatsverträge im Internationalen Steuerrecht, Tübingen 1982, S. 5.

An den Abkommensverhandlungen ist Dorn von Anfang an beteiligt, allerdings nicht aufgrund originärer ministeriumsinterner Zuständigkeit für Doppelbesteuerungsrecht, sondern für Fragen der internationalen Rechtshilfe. Es ist bedeutsam zu erkennen, dass der Führung des Reichsfinanzministeriums schon 1919 die zur Eindämmung der Steuerflucht angestrebten Abschlüsse von Rechtshilfeabkommen mindestens ebenso wichtig, wenn nicht sogar wichtiger sind als die Abschlüsse von Doppelbesteuerungsabkommen. Gerade gegenüber den Hauptzielen der deutschen Steuer- und Kapitalflucht – Schweiz, Niederlande, Dänemark – gehört es zur erklärten Verhandlungstaktik, Doppelbesteuerungsfragen mit Fragen der gegenseitigen Rechtshilfe (Informationsaustausch, Zustellungs- und Vollstreckungshilfe) zu verbinden. Zwar weisen die Regierungen in Bern, Den Haag und Kopenhagen alle deutschen Versuche, in Verhandlungen über gegenseitige Rechtshilfe in Steuersachen einzutreten, zurück und lassen sich letztlich auch weder durch die Ausdehnung der deutschen beschränkten Steuerpflicht, noch durch völkerrechtswidrig anmutende deutsche Versuche zur Informationsbeschaffung unter Druck setzen. Gleichwohl gelingt Herbert Dorn und seinen Mitarbeitern im Laufe der Jahre der Abschluss einiger sehr weitreichender Rechtshilfeverträge, die über bloße Auskunftsklauseln weit hinausgehen und international Vorbildcharakter erlangen.

Parallel zum Aufbau des deutschen Abkommensnetzes fördert Dorn – zweitens – die wissenschaftliche Entfaltung des Internationalen Steuerrechts. Auf dem Gebiet dieser jungen rechtswissenschaftlichen Disziplin ist dies echte Pionierarbeit. Sie beginnt im September 1924 auf dem 33. Deutschen Juristentag in der Heidelberger Stadthalle. Dorn, bereits seit 1921 Mitglied der Ständigen Deputation des DJT, berichtet dort den versammelten Delegierten zum Thema: „Welche Grundsätze empfehlen sich für das internationale Vertragsrecht zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung bei Einzelpersonen und Körperschaften, insbesondere bei gewerblichen Betrieben?“² In seinem Gutachten führt Dorn die

² Dorn, Welche Grundsätze empfehlen sich für das internationale Vertragsrecht zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung bei Einzelpersonen und Körperschaften, insbesondere

Erfahrungen aus den ersten Jahren der deutschen Abkommensverhandlungen mit eigenen theoriebildenden Überlegungen zusammen. Der Wert des Gutachtens liegt einerseits in der systematisierenden theoretischen Durchdringung der geltenden Regelungen, andererseits in den weit in die Zukunft weisenden Ausführungen zur Fortentwicklung des Rechts. Hierzu zählen insbesondere:

- Fragen des sachlichen Anwendungsbereichs von DBA,
- die Multilateralisierung des Abkommensrechts,
- die Einrichtung einer Schiedsgerichtsbarkeit für DBA,
- auch technische Institute wie Anrechnungshöchstbeträge, Progressionsvorbehalte und heute sog. *tie-breaker*-Regeln
- sowie der Vorschlag, zur Abgrenzung der Besteuerungsrechte das auf *Schanz* zurückgehende Prinzip der wirtschaftlichen Zugehörigkeit durch ein sog. Prinzip der staatswirtschaftlichen Zugehörigkeit zu ergänzen. Danach soll bei wirtschaftlich nicht eindeutiger Zuordnung der Staat das Besteuerungsrecht erhalten, in dem die Steuerbarkeit (also Feststellbarkeit, Kontrollmöglichkeit und Durchsetzbarkeit des Steueranspruchs) größer ist.

In den Abkommensverhandlungen der folgenden Jahre erhält Dorn Gelegenheit, einiger seiner Vorschläge selbst umzusetzen. In jedem Fall bleibt sein Gutachten während der Zwischenkriegszeit die zentrale Referenz für alle weiteren wissenschaftlichen Auseinandersetzungen mit dem Internationalen Steuerrecht.

Die dritte Ebene seines Einflusses auf das Internationale Steuerrecht – neben den Arbeiten am Abkommensnetz und der wissenschaftlichen Entfaltung – erreicht Dorn im Jahr 1925: Ein Jahr, bevor Deutschland offiziell dem Völkerbund beitrifft, wird Dorn zum deutschen Vertreter im Steuerausschuss des Völkerbundes bestimmt. Unter dem Dach des Völkerbundes gelingt es erstmals, die Leiter der Steuerabteilungen aus den Finanzministerien der wichtigsten Länder weltweit in

bei gewerblichen Betrieben?, Verhandlungen des 33. Deutschen Juristentages, Berlin-Leipzig 1925, S. 495-544.

einem Expertengremium dauerhaft zusammenzuführen und so die internationale Zusammenarbeit in Steuersachen zu institutionalisieren.

Hier blüht Dorn auf. Er wird vom ersten Tag seiner Mitwirkung zur treibenden Kraft. Nach drei Tagungen 1926 und 1927 legen die 13 „Technischen Experten“, wie sie zunächst genannt werden, den Grundstein für die internationale Zusammenarbeit auf dem Gebiet des Steuerrechts und bereiten der heute von der OECD betriebenen Arbeit den Weg. Erstmals entwickeln sie Musterabkommen einschließlich begleitenden Musterkommentaren zur Vermeidung der Doppelbesteuerung für direkte Steuern, Erbschaftsteuern sowie zur gegenseitigen Amts- und Rechtshilfe. 27 Staaten nehmen auf der großen Regierungskonferenz von 1928 in Genf die Vorschläge des Ausschusses an. Zugleich wird das *Comité Fiscal* als ständiger Ausschuss fest etabliert und vertieft in den kommenden Jahren viele ungelöste Einzelfragen. Herbert Dorn knüpft dort zahlreiche internationale Kontakte und genießt unter den Kollegen allerhöchstes Ansehen. Vorläufiger Höhepunkt ist seine Wahl zum Vorsitzenden des Ausschusses im Jahr 1931.

Jedoch: Die Machtübernahme der Nationalsozialisten bereitet der glanzvollen Karriere Dorns, die 1931 in der Ernennung zum Präsidenten des Reichsfinanzhofs gipfelt, ein jähes Ende. Nach dem Austritt Deutschlands aus dem Völkerbund 1933 muss Dorn seine Mitgliedschaft im Steuerausschuss niederlegen, am Ende des Jahres wird er zum Rücktritt vom Amt des Reichsfinanzhofspräsidenten gezwungen. Er versucht die folgenden Jahre in Berlin mit wissenschaftlichen Tätigkeiten zu überbrücken und erleidet die bekannten Demütigungen und Verfolgungen. Mit Glück gelingt ihm 1939 gerade noch rechtzeitig die Flucht, zuerst in die Schweiz, zwei Jahre später nach Kuba und schließlich nach dem Krieg in die USA, wo er an der Universität von Delaware bis zur Emeritierung einen wirtschaftswissenschaftlichen Lehrstuhl übernimmt. Mit der Wiederaufnahme seiner alten Kontakte in Europa flammt seine Leidenschaft für das Internationale Steuerrecht Mitte der 1950er Jahre noch einmal kurz auf. Sein plötzlicher Tod verhindert aber, seine Pläne in die Tat umzusetzen. Herbert Dorn stirbt am 11. August 1957 bei einem Besuch des Berchtesgadener Salzbergwerks.

Aus heutiger Sicht ragt Dorns internationales Bewusstsein in der für das Steuerrecht im Allgemeinen äußerst bewegten Zeit der Weimarer Republik deutlich heraus. Bis zum Ende bleibt Dorn dem Internationalismus mit seinem grenzüberschreitenden Denken treu. Mit einer 1928 formulierten Forderung bringt Dorn seine eigene Geisteshaltung selbst treffend auf den Punkt: „Internationaler Geist muß für das Recht des 20. Jahrhunderts werden, was Souveränität für das 17. Jahrhundert gewesen ist: herrschende Idee, Ausgangspunkt und Ziel.“³

³ Dorn, Die Bedeutung des internationalen Steuerrechts für das nationale Steuersystem, *StuW* 1928, Sp. 909, 926.